Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35915 du rôle
Inscrit le 25 février 2015

Audience publique du 21 mai 2015

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35915 du rôle et déposée le 25 février 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Marc Assa, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., établie et ayant son siège social à L-….., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions et inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° …. tendant à l'annulation d'une décision du 2 février 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mars 2015 ;

Vu l'ordonnance du tribunal administratif du 27 mars 2015 autorisant les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire, fixant le calendrier y afférant et fixant l'affaire pour plaidoiries à l'audience publique du 11 mai 2015 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 avril 2015 par Maître Jean-Marc Assa au nom de de la société anonyme ..... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 7 mai 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Marc Assa et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 mai 2015.

Par courrier du 1er décembre 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», de lui fournir certains

renseignements pour le 9 janvier 2015 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 de la part de l'autorité française compétente sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ».

Par requête déposée en date du 22 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif et portant le numéro 35626 du rôle, la société .....fit déposer un recours tendant à l'annulation de la décision précitée.

Par jugement du 18 mars 2015 portant le numéro 35626 du rôle, le tribunal de céans décida que les autorités françaises avaient manifestement détourné l'objectif de la demande d'échange de renseignement en violant le prescrit de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 de sorte à se livrer à une « *pêche aux informations* » dans les deux volets de la finalité fiscale invoquée dans la décision attaquée, contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention. En conclusion, il déclara le recours justifié, annula la décision directoriale du 1er décembre 2014 et renvoya le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause.

Par courrier du 2 février 2015, le directeur enjoignit à la société ..... de lui fournir certains renseignements pour le 6 mars 2015 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 de la part de l'autorité française compétente sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE.

La demande est libellée en ces termes :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 6 mars 2015 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

.....SA

Adresse connue : ……..

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier votre situation fiscale, les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements. Celles-ci soupçonnent que la société .....exerce en France une activité commerciale de prestations de services informatiques et que le siège au Luxembourg correspond seulement à une adresse de domiciliation, c'est pourquoi elles souhaiteraient connaître la réalité des activités économiques de la société par le biais des flux financiers sur les comptes détenus par .....SA au Luxembourg.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013 :

- Veuillez fournir des éléments prouvant que la société .....SA dispose de son centre d'intérêts vitaux au Luxembourg : clients luxembourgeois, fournisseurs luxembourgeois, bons de commande, activité commerciale au Luxembourg, moyens humains et matériels mis en place au Luxembourg pour l'exercice de l'activité commerciale, tenue des assemblées au Luxembourg, etc…

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) »

Par requête déposée en date du 25 février 2015 au greffe du tribunal administratif, la société .....a fait déposer un recours tendant à l'annulation de la décision précitée.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 de la prédite loi du 29 mars 2013 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de ladite loi prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, un recours en annulation a pu valablement être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le recours en annulation est par ailleurs recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire il y a lieu de relever que le premier juge du tribunal administratif et présidant la deuxième chambre dudit tribunal ayant accordé, par ordonnance du 27 mars 2015, un délai aux parties pour déposer un mémoire supplémentaire dans la mesure où la demanderesse n'avait pu prendre connaissance de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que postérieurement au dépôt de sa requête introductive d'instance, de sorte que ses droits de la défense n'avaient pas pu être respectés, la requête de la partie demanderesse tendant à se voir transmettre la demande de renseignements des autorités françaises dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire et à se voir autorisée à produire un mémoire supplémentaire est devenue sans objet.

Il y a encore lieu de relever qu'eu égard au jugement du 18 mars 2015 du tribunal de céans portant le numéro 35626 du rôle, la demande de jonction formulée par la demanderesse de la présente affaire avec celle visée par le prédit jugement est devenue sans objet.

Quant à la légalité externe de la décision déférée, la demanderesse avance en substance les moyens suivants : tout d'abord, elle fait état de ce que la décision déférée ne serait pas motivée, sinon contiendrait une motivation stéréotypée. Elle estime que l'existence de motifs serait une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif et que le fait pour l'administration de se limiter à reprendre comme seuls motifs des formules générales et abstraites prévues par la loi sans tenter de préciser les motivations gisant à la base de la décision équivaudrait à une absence de motivation.

Quant à la légalité interne de la décision, elle rappelle tout d'abord qu'elle aurait été destinataire d'une première demande de renseignements datée du 1er décembre 2014 mais fondée sur une demande d'échange de renseignements des autorités françaises du 24 novembre 2014, cette dernière servant également de fondement à la décision déférée. Elle estime en tout état de cause que la décision déférée serait soit illégale soit qu'elle relèverait d'une « *pêche aux renseignements* ». Elle rappelle que le but fiscal d'une demande de renseignements devrait être fourni afin de justifier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés alors qu'en l'espèce, la demande de renseignements serait limitée à la réclamation d'informations sur une période la plus large possible pour « *clarifier la situation fiscale du contribuable* » sans mentionner l'existence d'un contrôle ou d'une enquête à son encontre. Elle se réfère à l'aide-mémoire du Manuel OCDE énumérant les conditions pour conclure à la pertinence vraisemblable d'une demande de renseignements et notamment, celle ayant trait à la mention des impôts concernés et des périodes fiscales faisant l'objet du contrôle. Elle estime qu'en l'espèce, la demande de renseignements ne préciserait pas si sa situation fiscale a fait effectivement l'objet d'un contrôle en France et quelle serait la période fiscale visée. Elle considère, en outre, que la demande de renseignements serait caractérisée par une démarche hasardeuse et spéculative des autorités françaises étant donné qu'elle n'aurait été constituée que le 10 décembre 2010 alors que la période de référence visée par la demande se rapporterait à celle allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013. Ensuite, elle souligne l'absence de lien entre les renseignements demandés et son cas d'imposition

de sorte à conclure qu'au travers des documents demandés, les autorités françaises chercheraient à obtenir des informations qui ne la concerneraient pas et se seraient ainsi livrées à une « *pêche aux informations* ». Elle estime, en effet, que la question de savoir si elle dispose « *d'un centre d'intérêts vitaux* » au Luxembourg serait dénuée de toute pertinence pour les autorités fiscales françaises au motif qu'elle serait une société de droit luxembourgeois. Elle estime que ce ne serait pas sa situation qui pourrait permettre de déterminer si elle est susceptible de disposer d'un établissement stable en France. Elle conclut que la demande de renseignements ne justifierait pas que les autorités françaises auraient épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes.

Le délégué du gouvernement est d'avis que le directeur aurait fait une saine appréciation de la situation de la demanderesse et conclut ainsi au rejet du recours.

La demanderesse complète ses moyens et arguments par voie de mémoire supplémentaire de la manière suivante. Elle estime en substance que la demande formulée par les autorités françaises serait de nature à être qualifiée de pêche aux renseignements en raison de ce que les autorités françaises auraient adressé aux autorités luxembourgeoises deux demandes d'échange de renseignement en date du 24 novembre 2014. Elle estime que la communication de « *renseignements fiscaux à caractère général* » ne justifierait pas l'existence d'une seconde demande, dont il ne serait, par ailleurs, pas fait mention par les autorités françaises. Elle relève que les autorités luxembourgeoises auraient dépassé le cadre des informations sollicitées par leurs homologues français quant à la période de référence qui serait circonscrite à celle allant du 10 décembre 2010, date de sa constitution, jusqu'au 31 décembre 2013. Elle donne encore à considérer qu'ayant fait l'objet d'une vérification comptable en France sur la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013, seule cette même période fiscale aurait dû faire l'objet de la demande déférée. Ensuite, elle considère que bien que le but fiscal sous -jacent à la demande indiquerait que l'impôt visé par la demande des autorités françaises serait l'impôt sur les sociétés, cette allégation serait fallacieuse dès lors que le but avoué des autorités françaises serait de « *vérifier la réalité des activités économiques de la SA .....au Luxembourg et* [de] *connaître l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir de signature sur les comptes bancaires qu'elle détient* ». Elle rappelle à cet égard que le but fiscal d'une demande de renseignements devrait être fourni afin de justifier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et qu'en l'espèce ni la vérification de la réalité de son activité ni celle de l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir sur ses comptes bancaires ne pourrait avoir d'impact sur sa situation fiscale en France. Elle s'appuie sur les principes dégagés par le tribunal de céans dans le jugement précité du 18 mars 2015 pour conclure que les autorités françaises se seraient livrées à une « *pêche aux informations* » en la présente affaire. Enfin, elle met en doute l'affirmation des autorités françaises selon laquelle elles auraient épuisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes dès lors que cette démarche ne serait pas démontrée à suffisance de droit. Elle en conclut que la demande déférée serait caractérisée par une absence de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle conteste encore l'affirmation des autorités françaises

selon laquelle elle aurait refusé de coopérer lors de l'opération de vérification de comptabilité dont elle aurait fait l'objet en France et fait valoir que ce serait à tort que les autorités fiscales françaises feraient référence à Monsieur ....., lequel serait sans rapport avec la demanderesse. Elle conclut en affirmant que les autorités françaises auraient sollicité des informations (telles que reprises en pages 8 et 9 de la demande d'échange de renseignements) dont elles auraient connaissance.

Le délégué du gouvernement rétorque en substance que la décision serait motivée à suffisance de droit pour relater de manière suffisante le descriptif du contrôle relatif à la demanderesse. Il est d'avis que la décision déférée ne reprendrait que les informations strictement nécessaires qui seraient contenues dans la demande d'échange de renseignements émanant des autorités françaises pour permettre à la demanderesse d'y donner suite, tout en restant motivée à suffisance de droit. Quant au fondement de la demande d'échange de renseignements, il estime qu'elle remplirait les conditions prévues tant à l'article 22 de la Convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 qu'aux dispositions de la loi du 29 mars 2013 de sorte que les autorités luxembourgeoises auraient valablement pu y donner suite à travers la décision déférée. En l'espèce, il considère que les autorités fiscales françaises auraient fourni, en bonne et due forme, les indications nécessaires telles qu'exigées par l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013. En effet, il relève que les autorités françaises soupçonneraient la demanderesse d'exercer ou d'avoir exercé en France une activité commerciale de prestations de services informatiques de nature à entraîner une imposition en France des revenus perçus à ce titre. Dans le contexte de la demande de renseignements ainsi formulée, il est d'avis que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, en l'occurrence la demanderesse serait celle qui est concernée par la demande d'échange de renseignements. S'agissant de la période visée par le contrôle fiscal, il estime que la période référencée dans la demande déférée couvrirait celle qui ferait l'objet de la demande de renseignements. Au titre du but fiscal recherché par les autorités françaises, il relève que celui-ci serait clairement exposé dans la demande d'échange de renseignements, à savoir la détermination des revenus professionnels et l'établissement de l'impôt sur les sociétés dans le cadre de la suspicion par les autorités fiscales françaises, de l'exercice par la demanderesse d'activités commerciales de prestations de services informatiques en France. Il donne à considérer que les autorités fiscales françaises auraient rempli la condition concernant l'indication du nom et de l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle serait en possession des documents demandés. S'agissant de l'épuisement, par les autorités françaises, des sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes, il estime que le descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle de même que les résultats des recherches en cours démontreraient à suffisance que les autorités françaises auraient épuisé leurs sources habituelles de renseignements avant de s'adresser aux autorités luxembourgeoises dès lors qu'elles auraient encore indiqué même que la société demanderesse n'aurait pas donné suite à leur demande de communication des relevés bancaires. Il en conclut que la demande des autorités fiscales françaises devrait être considérée comme vraisemblablement pertinente étant donné qu'il ressortirait des éléments en leur possession dans le cadre de l'enquête fiscale que la demanderesse, dont

le siège ne correspondrait au Luxembourg qu'à une adresse de domiciliation, serait présumée avoir exercé ou exercer en France une activité commerciale de prestations de services informatiques sans avoir rempli les déclarations fiscales correspondantes.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités fiscales luxembourgeoises, dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande, tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE, sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives.* ».

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies, ces conditions visant, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et à l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[1] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[2 ;3]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ».

Quant au premier moyen de la demanderesse tendant à l'annulation de la décision déférée pour défaut de motivation, force est de constater, d'une part, que la motivation de la décision déférée est explicite dès lors qu'elle indique les motifs suivants : « *Afin de clarifier votre situation fiscale, les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements. Celles-ci soupçonnent que la société .....exerce en France une activité*

[1] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[2] Voir Cour Adm. 20 juin 2013, n° 32379C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 928

[3] Voir Cour Adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

commerciale de prestations de services informatiques et que le siège au Luxembourg correspond seulement à une adresse de domiciliation, c'est pourquoi elles souhaiteraient connaître la réalité des activités économiques de la société au Luxembourg » et, d'autre part, que le délégué du gouvernement a versé au greffe du tribunal administratif la demande d'échange de renseignements introduite par les autorités fiscales françaises de sorte que la demanderesse a pu prendre connaissance des motivations sous-jacentes à la décision déférée ainsi que des développements du délégué du gouvernement dans le cadre de son mémoire en réponse complétant la motivation de la décision déférée. Il s'ensuit que le moyen afférant est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au moyen tendant à l'absence de pertinence vraisemblable des informations sollicitées, le tribunal est amené à examiner la demande d'échange de renseignements déférée sur base des considérations qui précèdent afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il ressort de la demande déférée que l'identité de la personne concernée par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale française est « *.....SA* », « *société de droit luxembourgeois dont le siège est situé 40-42 rue du Fossé L-413 Esch sur Alzette – Luxembourg* » dont le « *numéro d'identification fiscal* » est le « *RC B 15762* ». Il s'ensuit que la condition d'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce, à savoir la société demanderesse, nonobstant les erreurs matérielles relatives à sa dénomination sociale et à son numéro d'immatriculation au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, lesquelles ne sont pas de nature à mettre en doute la circonstance que la demanderesse est bien visée par la demande d'échange de renseignements. Cette conclusion n'est pas énervée par le fait que l'adresse du siège de la société demanderesse figurant dans la demande de renseignements des autorités fiscales françaises est celle de l'ancien siège social étant donné qu'il ressort des explications concordantes du délégué de gouvernement que le transfert de siège social est intervenu en date du 12 novembre 2014 et qu'il n'a fait l'objet d'une publication au Mémorial C qu'en date du 9 décembre 2014, soit postérieurement à la date de la demande d'échange de renseignements émanant des autorités fiscales françaises.

Quant à la période couverte par le contrôle fiscal français, c'est à juste titre que la partie demanderesse relève que celle-ci est circonscrite par les autorités françaises entre le 10 décembre 2010 et le 31 janvier 2013 alors que la période de référence visée dans la demande déférée excède cette dernière pour débuter au 1er janvier 2010. Etant donné qu'il est constant que la date de constitution de la société demanderesse est celle du 10 décembre 2010, il y a lieu de considérer que la demande déférée va au-delà des informations sollicitées par les autorités fiscales étrangères. Nonobstant l'absence de conséquences en l'espèce de ce dépassement de la période fiscale couverte eu égard à la non-existence de la société avant la date de sa création, il n'en reste pas moins que le moyen afférent est fondé de sorte que la décision encourt l'annulation sur ce point.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013, la demande des autorités françaises invoque la motivation suivante : « (…) *Il ressort des éléments en possession du service que cette société est présumée avoir exercé et/ou exercer en France une activité commerciale de prestations de services informatiques sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes. La vérification de comptabilité de la société .....SA a été engagée le 25/06/2014 afin de déterminer ses obligations fiscales et comptables en France. Par ailleurs, cette société possède trois comptes auprès de la banque ….. Les demandes de communication des relevés bancaires n'ont pas été honorées par la société vérifiée. Le service souhaiterait vérifier la réalité des activités économiques de la SA .....au Luxembourg et connaître l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir sur les comptes bancaires qu'elle détient* ».

Il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, en son double volet, à savoir, premièrement celui relatif à l'activité réelle de la société demanderesse au Luxembourg et, deuxièmement, celui ayant trait à son activité supposée en France.

Force est au tribunal de constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises dans son premier volet portant sur le contrôle de l'activité réelle de la société demanderesse, motivation qui est par ailleurs identique à celle sous-jacente à la décision directoriale du 1er décembre 2014 ayant fait l'objet du jugement du tribunal de céans du 18 mars 2014 portant le numéro 35626 du rôle, que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en souhaitant « *vérifier la réalité des activités économiques de la SA .....au Luxembourg* ». En effet, il ressort de manière non équivoque de la demande de renseignements telle que formulée par les autorités françaises que ces dernières, sous couvert de soupçon d'exercice d'une activité commerciale sur le territoire français, entendent en réalité obtenir des informations sur la réalité des activités économiques de la demanderesse au Luxembourg. Or, il échet de relever que l'activité commerciale au Luxembourg de la demanderesse qui est une société de droit luxembourgeois et redevable à ce titre, notamment, de l'impôt sur les collectivités et de l'impôt commercial communal sur le territoire luxembourgeois, n'est pas de nature à tomber dans la définition du champ d'application de la loi du 29 mars 2013 qui ne vise que les taxes et impôts visés à l'article 1er, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* ». Force est de constater que le but poursuivi et avoué des autorités fiscales françaises a pour conséquence le détournement manifeste de l'objectif de la demande d'échange de renseignement en violant le prescrit de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 de sorte à se livrer à une « *pêche aux informations* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention. Il s'ensuit qu'il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…)

toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Nonobstant ce qui précède, les autorités fiscales françaises ont également indiqué comme motivation sous-jacente à la demande d'échange de renseignements déférée qu'« (…) *il ressort des éléments en possession du service que cette société est présumée avoir exercé et/ou exercer en France une activité commerciale de prestations de services informatiques sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes. La vérification de comptabilité de la société .....SA a été engagée le 25/06/2014 afin de déterminer ses obligations fiscales et comptables en France. Par ailleurs, cette société possède trois comptes auprès de la banque ...... Les demandes de communication des relevés bancaires n'ont pas été honorées par la société vérifiée* ». Il appartient encore au tribunal de vérifier ce second volet de la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

Force est au tribunal de constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises, dans son second volet portant sur la présomption d'exercice d'activités de la société en France, motivation qui est par ailleurs identique à celle sous-jacente à la décision directoriale du 1[er] décembre 2014 ayant fait l'objet du jugement du tribunal de céans du 18 mars 2014 portant le numéro 35626 du rôle, que ces dernières se sont également livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en souhaitant vérifier la présomption suivant laquelle la demanderesse est réputée « (…) *avoir exercé et/ou exercer en France une activité commerciale de prestations de services informatiques sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes.* (…) ». En effet, il se dégage des pièces et éléments versés au dossier que par courrier daté du 23 mai 2014 de l'Inspecteur des finances publiques en France, la société demanderesse fut avisée qu'une vérification de comptabilité aurait lieu le mercredi 25 juin 2014 à l'adresse suivante : F-….. Or, il ressort de l'extrait du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg de la société demanderesse que cette adresse correspond au domicile d'un de ses administrateurs, à savoir Monsieur ...... Il découle encore des pièces versées en cause que lors dudit contrôle de vérification de comptabilité, les autorités fiscales françaises se sont vues remettre dix extraits bancaires, dont la remise invalide par ailleurs l'allégation d'une absence de coopération lors du contrôle telle qu'avancée par les autorités fiscales françaises et relevé à juste titre par la demanderesse, extraits bancaires desquels il ressort que la société demanderesse a effectué six virements vers des comptes bancaires luxembourgeois, et trois virements vers des comptes bancaires français et qu'elle a reçu un avis de crédit. S'agissant des trois virements sur des comptes bancaires français, il échet de constater que deux d'entre eux sont effectués sur le compte bancaire d'une société « ..... » établie à F-…. (pour un montant respectif de de ….,- euros et ….,- euros) et un sur le compte bancaire de Monsieur ..... et de Madame ..... pour un montant de ….- euros. Il s'y ajoute que lors de ladite opération de vérification de la comptabilité, les autorités fiscales françaises ont encore obtenu des renseignements comptables concernant des paiements effectués par la société demanderesse au profit de deux autres sociétés, à savoir la société ..... et la société ..... dont le siège serait situé selon les

autorités françaises au Panama et non en France. Force est au tribunal de constater à la lumière des pièces et éléments versés en cause tels que décrits plus en avant, que les autorités fiscales françaises se sont basées sur trois extraits bancaires totalisant un montant global de ….,- euros viré sur les comptes bancaires précités en France pour établir la présomption que la société demanderesse aurait exercé ou exercerait des activités commerciales en France. Outre que cette démarche ne saurait être suivie pour manquer de sérieux dès lors que ce raisonnement aboutirait à la conclusion que toute société de droit luxembourgeois, prestataire de services, qui effectuerait un virement vers un compte bancaire en France, soit à son administrateur soit à une autre société prestataire de services serait réputée exercer une activité commerciale en France et serait redevable à ce titre d'un impôt sur les revenus professionnels en France, il ressort de manière non équivoque de la démarche des autorités françaises qu'en l'espèce, elles ont cherché à établir un lien, par ailleurs inexistant, entre la société demanderesse et une présupposée activité commerciale en France. Pour ce faire, elles n'ont pas hésité à échafauder une théorie selon laquelle la demanderesse aurait des liens économiques avec la France, liens dont elles ne sont pas parvenues à prouver l'existence eu égard au caractère modeste des sommes virées et du nombre restreint de transactions bancaires intervenues en la cause, de sorte à faire appel à la procédure d'échange de renseignements en matière fiscale pour pallier les lacunes de leur enquête fiscale. Il convient encore de relever à cet égard qu'il ne ressort pas des pièces et éléments versés en cause que les autorités fiscales françaises auraient épuisé toutes les sources habituelles de renseignements en droit interne français et procédé aux vérifications idoines sur base des extraits bancaires à elle remises et autres renseignements collectés avant de consulter les autorités luxembourgeoises dans le cadre d'un échange de renseignements.

Partant, les autorités fiscales françaises ont manifestement détourné l'objectif de la demande d'échange de renseignement en violant le prescrit de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 de sorte à se livrer à une « *pêche aux informations* » dans les deux volets de la finalité fiscale invoquée, contraire à la norme de la pertinence vraisemblable qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention, de sorte qu'il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* ».

Partant, il y a lieu d'annuler la décision directoriale déférée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

rejette la demande formulée par la société anonyme …. de se voir communiquer « *la demande des autorités fiscales françaises et les annexes jointes à l'original de la demande de renseignements et de permettre en conséquence la production d'un mémoire supplémentaire* » ;

rejette la demande de jonction formulée par la société anonyme …. avec l'affaire introduite par requête inscrite sous le numéro 35626 du rôle et déposée le 22 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Marc Assa pour compte de ladite société ;

au fond déclare le recours justifié, partant annule la décision directoriale du 2 février 2015 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 21 mai 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif